




高级管理会计理论与实务

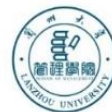
田中禾 教授

兰州大学管理学院
财务管理与会计学研究所





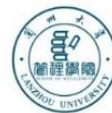
第八讲：战略管理会计



学习目标

1. 理解战略管理会计的含义及特点
2. 理解战略管理会计的基本原则
3. 掌握战略管理会计相关的技术方法
4. 理解战略管理会计的具体应用



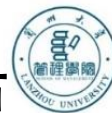


1. 战略管理会计的含义

战略管理会计是社会生产力进步以及战略管理理论不断发展和完善的必然结果。1981年，肯尼斯·西蒙兹（Kenneth Simmonds）首次提出了“战略管理会计”的概念，之后关于战略管理会计的文献大量出现，教科书中也开始出现战略管理会计的内容，战略管理会计被人们广泛接受。

对于战略管理会计，目前国内外并没有一个统一的定义。

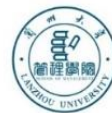




1. 1 战略管理会计定义的两观点

- 一种观点认为战略管理会计是一组创新的技术工具，是为战略管理服务的会计，是管理会计的一个分支；
- 另一种观点认为，战略管理会计是管理会计和战略管理的结合，主张拓宽管理会计的视野和范围，改进传统理念和方法，以满足新形势下战略管理的信息需要，管理会计必须提升自己的指标原则，为组织的整体和长期战略性发展提供信息，称为战略性的管理会计。

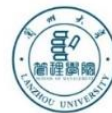




1. 2 战略管理会计的观点总结

战略管理会计是指以协助高层领导制定战略、选择战略、实施战略，既提供顾客和竞争对手具有战略相关性的外向型信息，也提供本企业与战略相关的内部信息，从战略高度进行分析和思考，从而促使企业目标实现的一种管理会计信息系统。

具体而言，它是指会计人员运用专门的方法为企业提供自身和外部市场以及竞争者的信息，通过分析、比较和选择，帮助企业管理层制定、实施战略计划以取得竞争优势的手段。

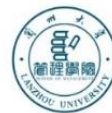


2. 战略管理会计的主要特点

战略管理会计是为战略决策者提供他们所需信息，其提供的信息主要有以下特点：

- (一) 外向性
- (二) 长期性
- (三) 多样性
- (四) 全局性





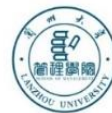
2. 战略管理会计的主要特点

（一）外向性

战略管理会计与传统管理会计最大的区别就在于其外向性。战略管理会计不仅关注企业内部的需求，还需要考虑顾客、竞争对手、供应商及其他外部利益相关者。

（二）长期性

战略管理会计提供的信息是企业长期发展需要的信息，信息收集面向企业未来发展。因此，在决策中会使用增量成本、机会成本等相关成本信息进行决策，并对未来的经济发展方向及产品和市场进行预测，以确保企业目标的实现和企业长期的生存和发展。



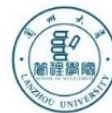
2. 战略管理会计的主要特点

（三）多样性

战略管理会计不仅为企业战略管理提供财务信息，还提供许多非财务信息，除提供企业内部信息外，还提供企业战略管理相关的外部信息。如产品质量、员工技术能力、员工满意度、客户满意度、市场份额等信息，强调定量分析与定性分析的结合以及非财务信息的运用。

（四）全局性

战略管理会计需要站在企业战略管理的高度，提供满足战略管理需要的各方面的信息，以满足企业战略管理的需要。



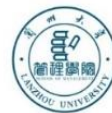
3. 战略管理会计的基本原则

(一) 不同目的不同成本

在不同的成本管理要求下，成本管理的范围不同，成本核算的范围也需要发生变化，采用的成本计算方法也需要随之改变。

如在适时制下和大规模生产模式下的产品成本含义就不相同。大规模生产中，产品成本通常指产品的所有生产成本，包括直接材料、直接人工和制造费用。而适时制下，产品成本通常仅为产品的材料成本，加工成本作为固定成本计入当期损益，以防止为了利润增加而增加存货的生产。





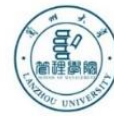
3. 战略管理会计的基本原则

(二) 成本效益原则

根据企业战略管理理念的变化，对企业战略管理会计提出了许多新的要求，管理会计人员在提供战略管理会计信息和构建企业战略管理会计信息系统时，必须考虑信息的收集成本与收益间的关系，提高企业管理的效率。

(三) 技术性与行为性的结合

管理会计不仅要使用合理的技术方法进行信息的处理和运算，还需要考虑不同的管理会计方法或业绩评价方法对企业员工可能产生的行为后果，选择合理的指标或数据进行评价和管理。

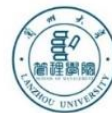


4. 战略管理会计相关的技术方法

战略管理会计相关的技术方法包括作业成本管理、平衡计分卡、战略成本管理、目标成本管理、标杆管理和产品生产周期成本等。

本讲主要讲解作业成本管理和平衡记分卡这两种技术方法。





4. 1 作业成本管理

(一) 作业成本管理的概念

作业成本管理是指企业利用作业成本计算所获利的信息，进行作业管理，以达到不断消除浪费、实现持续改善，并最终实现企业战略目标的一系列活动。

作业成本管理是将成本管理的起点和核心由“商品”转移到“作业”层次的一种管理方法。

在作业成本管理过程中，企业是一个为最终满足顾客需求、实现投资者财富最大化而运行的一系列有密切联系的作业的集合体。最终产品作为企业内部一系列作业的集合体，

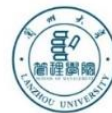




4. 1 作业成本管理

它凝聚了在各个作业上形成而最终转移给顾客的价值。因此，作业链同时也表现为价值链，而作业的推移，同时也表现为价值在企业内部的逐步积累与转移，最终形成转移给企业外部顾客的总价值。





4. 1 作业成本管理

(二) 作业成本管理的基本内容

作业成本管理是由两个相互关联的过程组成，一方面是作业成本的计算（分配）过程，即所谓的成本分配观；另一方面是作业的控制过程，即过程观，包括作业产生的原因分析、作业确认和作业评价。这两方面的内容及相互关系如图4-1所示：



4. 1 作业成本管理

过程观

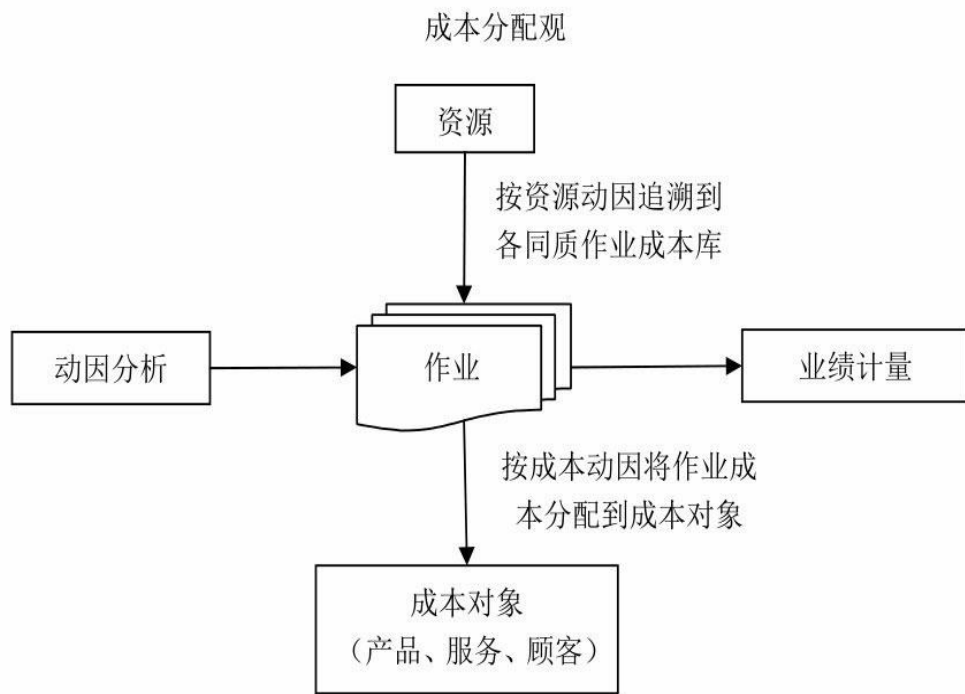
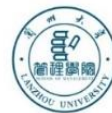


图4-1 二维作业成本管理模型

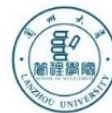
图4-1的纵向部分反映了成本分配观，说明成本对象引起对作业的需求，作业的需求又引起对资源的需求，这是因为完成一定的作业要耗费一定资源，形成作业的成本，随着作业的逐步推移，作业成本逐步积累，最终归属于引起对作业需求的成本对象，这就形成了资源耗费——成本自上而下的纵向分配。



4. 1 作业成本管理

图4-1的横向部分，则反映了引起一种作业耗费资源的驱动因素——成本动因，并进一步衡量作业完成的效果如何（业绩计量）。请注意，该图纵横两部分相交的中心是作业成本计算和作业成本管理的焦点。





4. 1 作业成本管理

（三）作业成本管理的分类

根据管理层次的不同，作业成本管理分为经营性作业成本管理和战略性作业成本管理。

战略性作业成本管理是通过战略层面上思考什么是正确的事，改变对作业管理的根本要求，从而增加企业利润的成本管理，包括产品组合决策、产品设计、产品开发、供应商关系等能够降低对作业要求的决策。

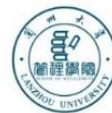




4. 1 作业成本管理

经营性作业成本管理包括为提高效率、降低成本、提高资产利用率而采取的行动，即正确地做事情。经营性作业成本管理将企业对作业的要求视为既定值，试图以尽可能少的资源达到这一要求，经营性作业成本管理或者增加产出、或者减少支出，以较少的物力、人力、资本实现既定的收入和利润。





4. 1 作业成本管理

(五) 价值链分析

价值链是指为提供满足顾客需要的产品和服务所发生的一系列消耗资源的作业。价值链 (value chain) 是一个业务职能序列, 其中顾客有用性被加到公司的产品或服务中。

价值链分析是一种战略分析工具, 借此可以更好地理解企业的竞争优势, 识别何处可以增加顾客价值或降低成本。



4. 1 作业成本管理

1、迈克尔·波特价值链分析模型

价值链分析模型把企业内外活动分为基本活动和支持性活动，如图4-2所示。

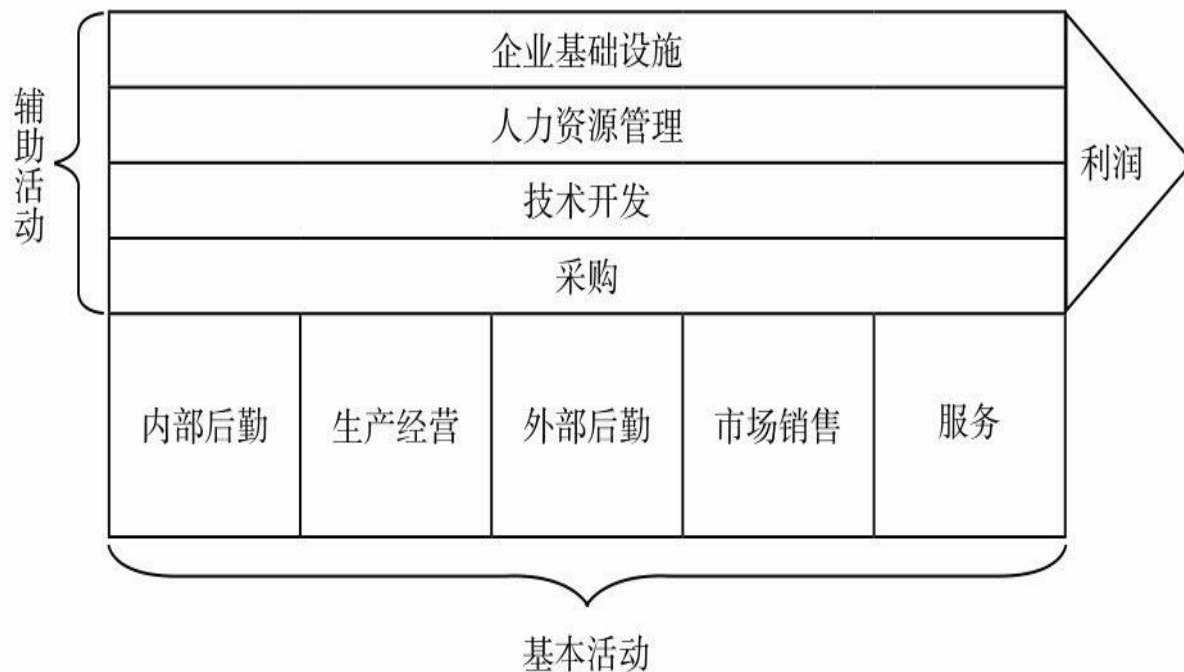


图4-2 迈克尔·波特的价值链分析模型



4. 1 作业成本管理

基本活动是涉及产品的物质创造及其销售、转移给买方和售后服务的各种活动。

辅助活动是辅助基本活动并通过提供外购投入、技术、人力资源管理以及各种企业范围的职能以相互支持的各种活动。

这些价值活动的再分解能够达到范围更加狭窄的活动层次，潜在活动的数量通常十分巨大。这样就可以做到细分竞争优势的来源，使其准确到位。



4. 1 作业成本管理

2、企业内部价值链

另一方面，还有学者将价值链看成是企业内部的一个业务职能序列，其中顾客有用性被加到公司的产品或服务中，包括研发、设计、生产、营销、分销和售后服务等六项业务职能，如图4-3所示。

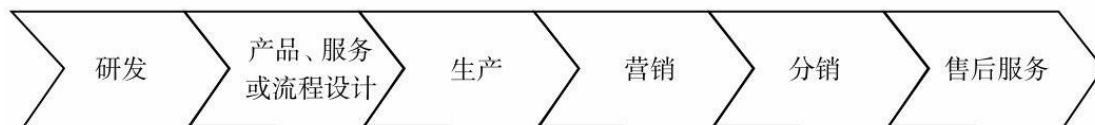
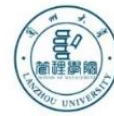


图4-3 企业内部价值链

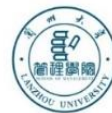




4. 1 作业成本管理

上述两种企业价值链分析只局限于企业内部的价值链，而价值链分析还可以延伸到企业外部，从更广泛的视野，探讨整个产业上所有企业的竞争地位和相应的分化、组合问题，延伸到企业同与其直接相联系的供应者、顾客之间的关系的分析，以便据以改善彼此的价值链，取得协作互利的效果。





4. 1 作业成本管理

(六) 作业分析

作业分析就是确认、描述和评价一个企业所执行作业这样一个过程。

作业分析的目的就是找出在不需某种作业的条件下生产产品的途径。

作业分析应区分增值作业和非增值作业，最终消除非增值作业、提高增值作业的效率，使作业链达到最优。





4. 1 作业成本管理

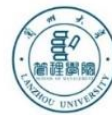
1、增值作业与非增值作业

增值作业（value-added activity）是指可为最终产品或劳务增加价值，缺少它会影响顾客对产品或劳务的满意程度。反之，不能为最终产品或劳务增加价值的作业为非增值作业。

2、增值成本与非增值成本

增值成本是以完美的效率执行增值作业的成本。非增值成本是指由非增值作业或增值作业的低效执行而引起的成本。



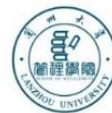


4. 1 作业成本管理

由于竞争的加剧，很多企业正在努力消除非增值作业，如果非增值作业被消除了，由此节约的成本将使产品价格降低，提高企业竞争力。消除非增值作业常见的方法就是外包，这种方法在消除非增值作业的同时，还可以尽量使增值作业达到最优效率。

但是，并不是所有的非增值作业都要消除，因为有些作业是为了遵守法律规定而产生的。如为遵守证券交易委员会（SEC）和证券交易所的报告要求和税收填报要求而执行的作业。



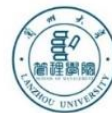


4. 1 作业成本管理

3、作业分析的主要作用

- (1) 通过区分增值作业和非增值作业，从而更有效地管理成本；
- (2) 关注关键活动过程和作业的有效性，并寻找降低成本、增加顾客价值的途径；
- (3) 通过将资源分配给关键的增值作业、关键顾客、关键产品，并通过持续改进，以提高企业竞争能力。



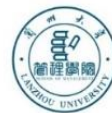


4. 2 平衡记分卡

(一) 平衡记分卡发展历程概述

1992年，哈佛商学院教授罗伯特·S·卡普兰和复兴全球战略集团创始人 大卫·P·诺顿在《哈佛商业评论》上联合发表了一篇题为《平衡计分卡——驱动业绩提高的衡量体系》的文章，这篇文章在当时的理论界和实业界引起了巨大的轰动。此后这两位学者一直在不断发展、完善他们的管理理论。



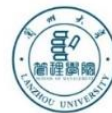


4. 2 平衡记分卡

1、平衡记分卡的基本思路

将影响企业运营的包括企业内部条件和外部环境、表面现象和深层实质、短期成果和长远发展的各种因素划分为几个主要的方面，并针对各个方面的业绩目标，设计出相应的评价指标，以便系统、全面、迅速地反映企业的整体运营状况，为企业的平衡管理和战略实现服务。



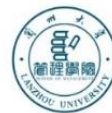


4. 2 平衡记分卡

2、平衡记分卡的基本原理

根据组织战略从财务、客户、内部流程、学习与成长四个角度定义组织绩效目标，每个角度包括战略目标、绩效指标、测量指标以及实现目标所需的行动方案，从而大大改进了以往绩效管理中由于仅关注财务指标造成的局限性。



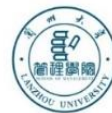


4. 2 平衡记分卡

3、平衡记分卡的发展历程

- 第一阶段（1992年至1995年）：平衡计分卡用于绩效管理；
- 第二阶段（1996年至2000年）：将BSC的应用提升至战略管理的高度；
- 第三阶段（2000年至2004年）：提出战略地图管理工具；
- 第四阶段（2005年至今）：组织协同——运用平衡计分卡创造企业合力；





4. 2 平衡记分卡

(二) 平衡记分卡的构成

平衡计分卡最主要的特点就是把企业战略置于中心位置，将企业业绩评价与战略相联系。

平衡计分卡一方面根据企业战略制定出各方面的目标和测评指标；另一方面又利用这些指标进行信息的反馈，反映企业战略的执行情况。平衡计分卡从财务、客户、内部经营过程、学习与成长等方面对企业的业绩进行评价，四个层面指标之间的联系可用图4-4表示



4. 2 平衡记分卡

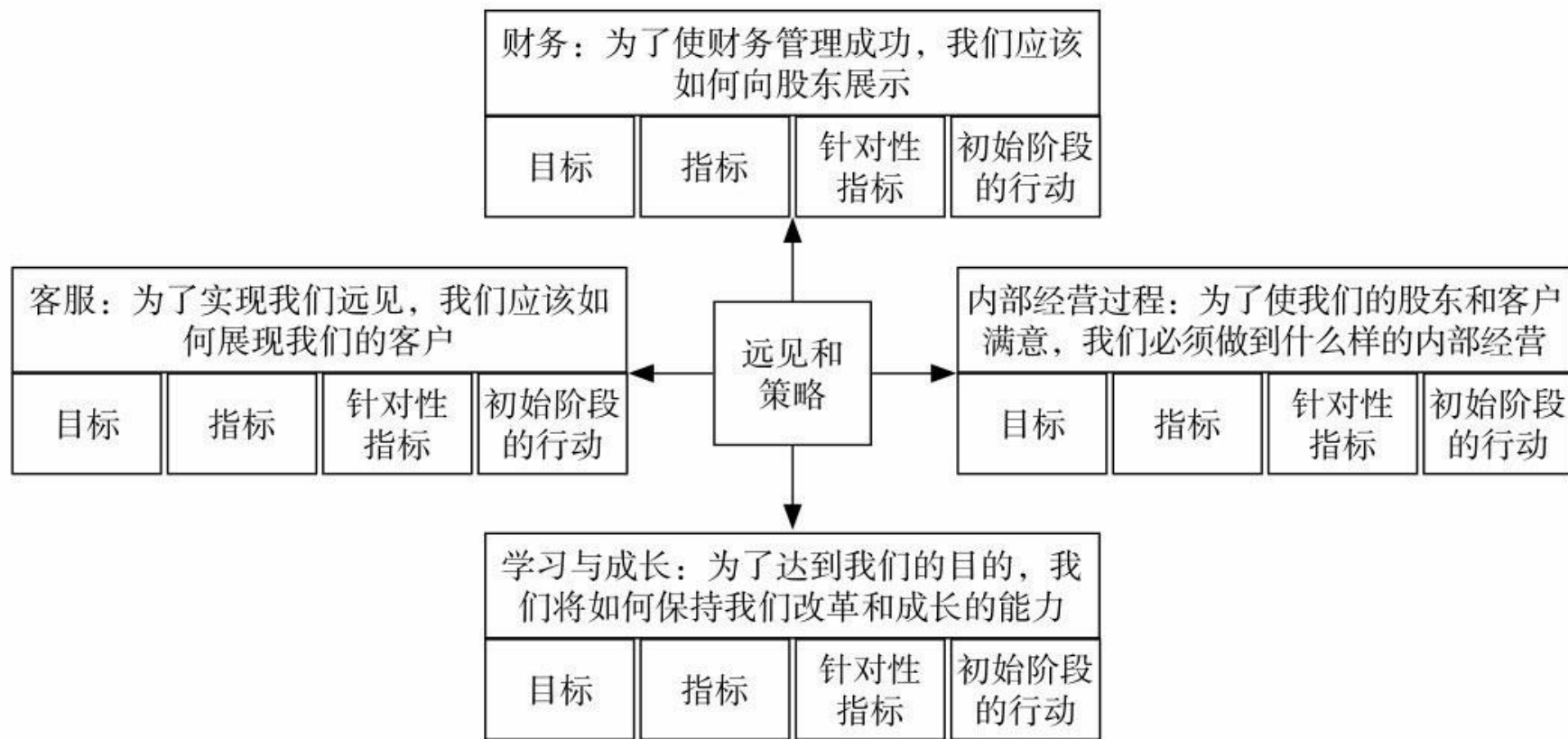
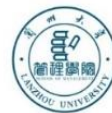


图4-4 决策转化的四个方面



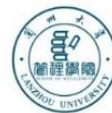
4. 2 平衡记分卡

1、财务角度

平衡计分卡保留了原有财务方面的内容，是因为财务指标对概述已发生方案的经济结果是有价值的，能够显示企业的战略及其实施和执行是否正在为最终经营结果的改善作出贡献。

财务指标通常与企业的盈利能力相联系。常见的指标包括资产负债率、流动比率、速动比率、应收账款周转率、存货周转率、资本金利润率、销售利税率等。





4. 2 平衡记分卡

2、客户角度

客户视角通过客户如何感觉公司提供的价值来衡量绩效。

公司在客户方面的业绩可以从以下方面评价：

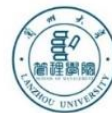
(1) 市场份额（市场占有率）

(2) 客户保持率

(3) 客户获得率

(4) 客户满意程度

(5) 客户获利能力



4. 2 平衡记分卡

3、内部经营角度

内部经营过程视角衡量公司创造价值的程序的有效性。只有有效的管理程序，才能使公司保持竞争力或变成具有竞争力的公司。

在内部经营过程方面，经营部门要确认企业必须做好关键的内部管理过程。

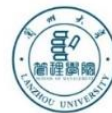




4. 2 平衡记分卡

内部经营过程的核心问题包括：确定整套有关内部经营过程的价值观念、确定客户目前及将来的需要，并根据这些需要发展新客户，在经营过程中向现有客户提供有价值的产品和服务、提供充分的售后服务，使客户获得产品和服务增值。





4. 2 平衡记分卡

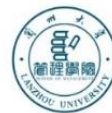
4、学习与创新角度

学习与成长是企业实现目标、取得成功的重要因素，是企业实现长期目标的重要力量源泉。

学习与成长方面应关注3个方面的内容：

- (1) 员工能力管理方面
- (2) 信息系统方面
- (3) 调动员工积极性和员工参与程度方面





4. 2 平衡记分卡

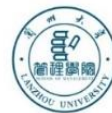
（三）平衡记分卡的实施步骤

平衡计分卡将企业战略与绩效评估模式进行结合，一般分为六个步骤。

1、核心愿景的规划

找出组织的核心顾客，并依据服务对象的需求与期待，确立企业的发展方向与未来愿景，并将企业发展愿景的规划方向拓展到应用推广层面。





4. 2 平衡记分卡

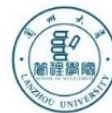
2、发展战略的拟定

企业需依据规划的核心愿景，具有竞争力的专长项目，从顾客的利益与价值着手，进行产品或服务项目的优缺点分析，并发挥创新精神，然后拟定平衡计分卡的四个部分中的各项具体战略与指标。

3、评估指标的选取

企业根据平衡计分卡的架构，规划出愿景与目标后，应制定具体的行动计划，继而驱动相关绩效评估指标的产生。





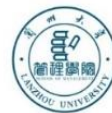
4. 2 平衡记分卡

4、具体战略的执行

战略的合理落实是企业提升执行效率的关键。

在拟定战略的过程中，员工的参与则尤为重要，而且最好能在愿景拟定的当时，即能考虑员工的专业意见。员工参与感的提升，不但可以借助实际作业者的经验，了解现有缺失并设定出可达成的目标，更重要的是能建立员工的使命感，促使员工将战略落实在每日的工作中，使各项拟定的战略得以具体实现。





4. 2 平衡记分卡

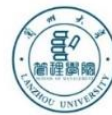
5、执行成果的评估

成果评估的目的在于了解工作的实际表现，企业应以客观、公正的态度，以具体化的数据反映实际作业的成果，并作为绩效评估的依据。

6、改善战略的反馈

根据绩效评估整体结果建立质量改善计划并进行修正，透过反馈机制作为后续工作的改善基础，将整个绩效评估模式转化为一个良性的互动循环系统。

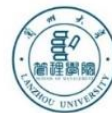




5. 战略管理会计案例——丰田

在现代市场经济体系中，企业之间的相互竞争，由于生产经营条件的不同，使有的企业处于相对强势的地位，有的企业处于相对弱势的地位。市场份额的变化是企业竞争地位（竞争能力）变化的具体反映，并由此而影响其盈利能力。在取得长期竞争优势的过程中，企业管理者要善于利用战略管理会计信息。接下来本讲以丰田管理会计模式为例，说明战略管理会计如何为企业战略管理和竞争优势的取得服务。





5. 战略管理会计案例——丰田

（一）丰田管理的基本理念

1992年1月，丰田汽车为了应对企业的环境变化，制定了“丰田基本理念”，并将之作为企业今后的行动方针。这一理论也反映出企业的基本战略思想。

（1）遵守内外法律和其精神，通过开放、公平的企业活动，努力成为受国际社会依赖的企业市民。

（2）尊重各国、各地域的文化和习惯，通过扎根于该地域的企业活动，为经济、社会的发展做出贡献。

（3）以提供环保、安全的商品为使命，通过各种企业活动，





5. 战略管理会计案例——丰田

参与构筑易于居住的地球和富裕的社会。

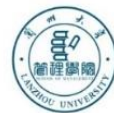
(4) 努力在各种领域里研究和开发最先进的技术，提供满足世界上所有顾客需要的，充满魅力的商品和服务。

(5) 以劳资的相互信赖和责任为基础，构建最大限度提高个人创造力和团队力量的企业土壤。

(6) 通过在全球进行革新性经营，努力实现与社会的协调成长。

(7) 以开放的交易关系为基础，努力进行相互的研究和创造，以实现长期安定成长和共存共荣。





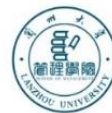
5. 战略管理会计案例——丰田

这一基本理念是一种既承认分支机构在全球展开的组织多样性，同时又具有引导组织整体朝着某个方向共同前进的、非常重要的概念。

而丰田生产方式则是在制造业经营中，“按照卖出去的时机进行生产”的技术层面、“造人”的人性化层面和包含上述两点在内的“包含进化原理”的系统。主要包含自动化和准时制（JIT）两个方面。

大野耐一曾经说过“我讨厌全部成本计算”，并拒绝来自公司总部的财务会计信息进入工厂。他认为，在传统成本

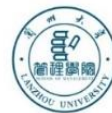




5. 战略管理会计案例——丰田

计算方法下，人和机器运转得越多，库存生产得越多，单位成本越低，利润就会越多的，这一思想是违背准时制思想的。其次，由于传统成本概念中没有加入时间轴观念，除了将货币时间成本算作成本之外，物品的加工等待、搬运等待及躺在仓库里的时间等都没有算入成本，这也违背了准时制，妨碍丰田生产方式的执行。因此，其管理会计方法也出现了变化。





5. 战略管理会计案例——丰田

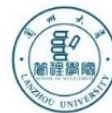
(二) 制造业经营系统的设计思想——从期间到产品

传统的“本期赚了多少钱”的观点变成了“哪个产品赚了多少钱”的产品视点。这对于以单一产品定胜负的中小企业或风险型项目而言，也非常重要。

1、产品生命周期的观点

丰田管理的特长在于分车型管理产品计划的缜密性。分产品进行销售、生产、利润、设备及用人计划。在丰田长期计划中，重视对综合长期新产品计划、各月各产品生产销售台数、重要设备投资、购入零部件、原材料价格预测和所需





5. 战略管理会计案例——丰田

工时、人员效率和预测等各车型每个产品计划的制订。从个别产品诞生到终结的不间断时间轴上，制定出综合个别产品事业收入和支出的生命周期现金流计划，如图4-5所示。

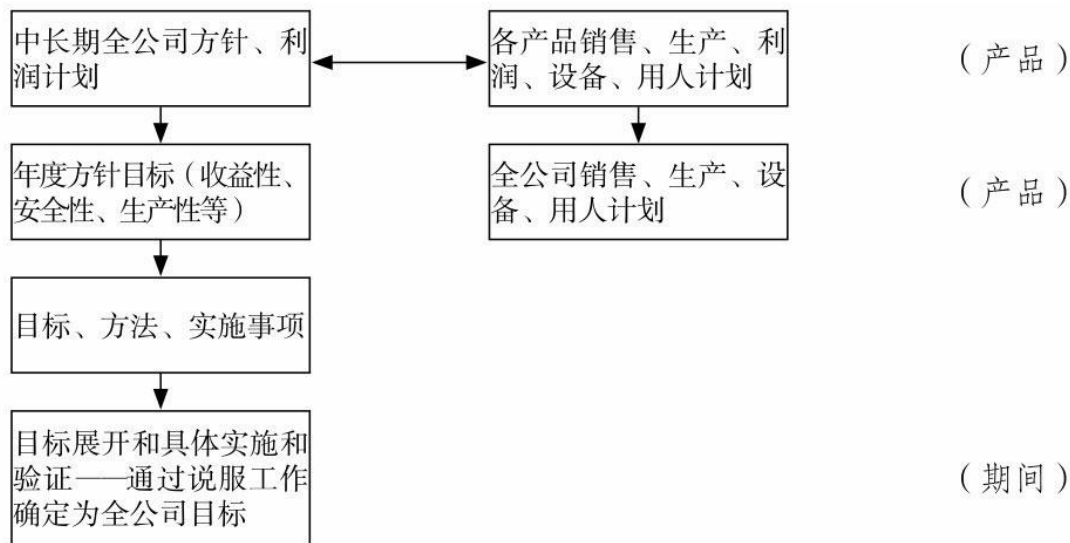
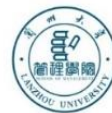


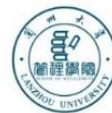
图4-5 以产品为中心的经营计划设计思想



5. 战略管理会计案例——丰田

图4-5中，将中长期全公司期间计划落实到单年度期间目标时，总部和工厂之间经过交流和磨合工作再确定全公司的目标，而且目标的表现形式不是货币金额的预算，而是具体的行动计划，以使得制定的具体行动计划能够得以执行，这样企业的期间利润自然会随之而来。同时，重视产品还体现在优先考虑产品企划、产品设计和过程设计的计划。在生产开始前，就对这三个方面尽可能地完美计划的活动，称为事前完全准备。

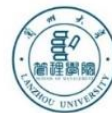




5. 战略管理会计案例——丰田

2、利润现金流结合计算表

现实中，对现金流量的关心程度比对利润表的关心程度要小得多，利润增加、收入减少等利润表指标、股东价值以及经济增加值等业绩指标，促使企业和投资者将关注的焦点还是放在了“短期利润”上。表4-1将营业活动带来的现金流小计及其与税后利润的调整项作为利润表的重要部分报告给企业的董事会，则两者之间的差异甚至经营者的会计政策都可以实现可视化。如表4-1中，由于导入JIT带来的存货资产减少，使本期纯利润减少60万元，但是现金增加60万元，这种工厂的努力便可以体现并得到承认。



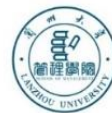
5. 战略管理会计案例——丰田

表4-1 利润现金流结合计算表

单位：万元

自 XX 年 XX 月 XX 日至 XX 年 XX 月 XX 日		
销售收入	XXX	
(略)		
税前利润		400
(企业所得税等调整额, 其他略)		
本期纯利润		220
营业活动带来的现金流		
折旧费		30
有形固定资产售出利润		- 110
退職支付专用金增加额		80
自己创设营业权		- 20
结转税金		- 90
存货资产减少额		60
优先股票股利		5
有价证券相关的未实现损失		15
小计		190





5. 战略管理会计案例——丰田

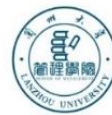
(三) 与准时制匹配的会计指标

一般企业在导入JIT时通常会遇到困难，通常生产过程的时间缩短，库存减少，但会出现一时性的利润恶化，此时管理者不应感到失败，而应该确立鼓励增加现金流，提高流动资金效率，建立与丰田生产方式相适应的会计指标。

1、增加时间机会成本的测定

丰田生产方式是三个维度的会计观，其产品成本=单位×数量×时间价值





5. 战略管理会计案例——丰田

在产品成本计算中，假定人工成本部分为固定成本，只考虑材料费部分，则产品成本计算为：

产品成本=材料费+材料费×投入资本成本率×资金占用时间+人工成本

如果材料费为100万元，投入资本成本率为30%，如果企业生产完生产后立即交货，则算出的产品成本与传统成本方法的结果相同，但如果生产后产品在仓库中存放一年后才交货，则产品成本会多出30万元，即将产品销售前的所有时间成本均计入产品成本，在销售实现前占用资金时间越长，



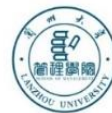


5. 战略管理会计案例——丰田

成本越高。例如由于中国人工成本和材料成本低廉，某日本企业曾经尝试将零部件生产转移到中国，而只在日本国内组装，结果则是由于运输成本和时间的增加，而使企业生产和资金使用效率大幅度的下降，利润随之下降。

2、潜在利润的计算

企业不应只看利润的绝对额，应将利润和库存两者结合在一起，计算并未在本期实现的潜在利润（PP）。这一指标与总资产报酬率（ROA）指标类似，将其分母变成了存货资产，测定出只限于生产系统内投入和产出的收益性，也叫做现场版ROA。



5. 战略管理会计案例——丰田

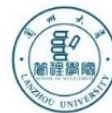
潜在利润=营业利润/存货成本

这一指标反映出在获得本期利润的同时，为下期准备而生产的库存有多少。这一指标能够反映利润的质量。如果企业利润上升而PP降低时，说明利润的增加主要来源于库存的增加，对于企业的生产应给予负面评价。当PP上升时，尽管利润率下降，由于存货资产减少得更多，现金流会出现好转，因此应给予正面的评价。

例如：某企业上期的营业利润为100万元，存货资产为200万元，则：

$$PP=100 \div 200=0.5$$





5. 战略管理会计案例——丰田

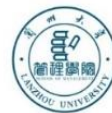
(1) 如果本期利润上升到120万元，存货资产变为260万元，则本期的潜在利润为： $PP=120 \div 260=0.46$

虽然报告利润增加了20%，但库存却增加了30%，从而使企业的现金利润恶化。企业应该对此种利润增加进行惩罚。

(2) 如果本期利润下降到80万元，存货资产为120万元，则本期潜在利润为： $PP=80 \div 120=0.67$

此时，报告利润虽然下降了20%，但存货资产下降了40%，企业的现金利润得到了提高，对于此种利润减少的情况应进行奖励，说明企业导入准时制非常成功。



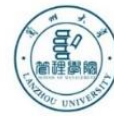


5. 战略管理会计案例——丰田

3、产出会计法

以色列物理学家E·高德拉特提出的资源限制理论（Theory of Constraints, TOC），指出在组织和系统中一定存在瓶颈的限制，这些限制决定了组织和系统的效率。提高瓶颈活动或资源的运行效率并不能削减成本和提高企业的盈利能力，而应该是通过保障生产整体上的流畅，并尽可能地控制中间产品库存来实现组织整体效率的提升。产出会计是非常重视现金流的会计，它将销售收入中减去纯变动成本后的部分界定为产出边际贡献，将其运营费用作为固定成本从中扣除计算出企业的利润。

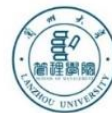




5. 战略管理会计案例——丰田

其简化做法是将产品的直接材料成本看做是变动成本，而人工成本和制造费用均视为固定成本，在发生当期从收入中予以扣除。由于其变动成本的界定比变动成本法还要窄，因此也称为超级变动成本法。这种观点认为，发生在在产品 and 完工产品上的加工成本需要企业支付现金，因此不能将其计入存货成本，而应是当期的期间费用。这样，没有销售产品的生产和加工会增加当期成本，减少企业利润。因此，此种成本计算方法能够在一定程度上抑制没有销售的产品生产和加工。





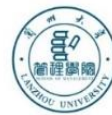
5. 战略管理会计案例——丰田

产出边际贡献=销售收入-直接材料成本

营业利润=产出边际贡献-加工成本-期间费用

$$\text{产品边际贡献率} = \frac{\text{产品边际贡献总额}}{\text{瓶颈资源数量}}$$

资源限制理论强调企业内部各业务流程和部门均应按照瓶颈流程或部门的速度进行生产，以使得各部门或流程的生产资金得到合理使用，不会出现资金和库存积压的现象。企业生产效率的提升应以瓶颈流程和部门效率的提升为重点，减少不必要的瓶颈资源的占用，提高瓶颈资源的利用效率，



5. 战略管理会计案例——丰田

进而提升公司总体利润。如在产品组合决策中选择生产出边际贡献率高的产品或产品组合。

可见，丰田公司在成本管理中根据战略管理思想的变化进行了大幅度的修改，使得提供的会计信息能够符合战略管理的需要。





本章思考

1. 战略管理会计有哪些特点？
2. 战略管理会计的基本内容包括哪些重要方面？
3. 战略管理会计的分析与传统的管理会计分析有哪些区别？

